

# 欧盟区域税收协调对中国—东盟 自由贸易区构建的启示\*

曹亮 张相文 席艳乐

区域贸易协定(RTA)的目标旨在消除成员间阻碍商品、服务和生产要素自由流通的各种障碍,以实现区域内各国福利的最大化。从宏观经济层面而言,税收与经济密不可分,发展区域经济,必然会产生成员间的税收协调问题。从微观层面看税收是产品成本的一个重要组成部分,区域内各国税收的差别会直接或间接影响区内厂商的成本,从而最终影响区域内商品、服务以及生产要素的自由流通。因此,这就要求成员在制定本国的税收制度和政策时进行一定程度的协调,以便有利于区域内各国经济的共同发展。

欧洲联盟(EU)各成员国之间的税收政策协调贯穿了欧洲经济一体化发展的全过程。早在EU的前身欧洲共同体(EC)成立之初,《罗马条约》中就明确地规定了成员国间经济政策和税收体制的协调。随着经济一体化进程的不断深入,EU内部税收协调问题就显得日益重要。20世纪90年代初,EC成功地消除了各国之间的某些财政障碍,包括由于各国税制的差异而造成的要素自由流动的障碍,以及各国不同程度的补贴。其后,随着欧洲经济一体化进程加快,EC发展成为EU,并实行单一货币。为了确保欧元的顺利启动,EU再一次对成员国的财政政策进行了规范,并写在《马斯特里赫特条约》和《稳定与增长条约》里,从法律角度规定了各成员国的财政纪律,制定了严格的财政趋同标准。尽管EU在一体化的进程中税收协调难度很大,但经过近50年的努力,其在税收协调方面采取了一系列举措,积累了丰富的经验,走在世界前列。因

此,分析EU的区域税收协调问题对中国—东盟自由贸易区税收协调的构建具有十分重要的意义。

## 一、欧盟区域税收协调的实践

### 1、欧盟区域税收协调的基本原则

“平等互利、自主自愿”是区域经济合作中公认的原则,也是EU区域税收协调遵循的重要原则之一。在EU内部进行税收协调的过程,其实就是成员国放弃部分税收主权的过程。在这个过程中,如果某个成员国认为本国在税收协调中获得的利小于弊,就会不接受协调。当这种情况发生时,只能通过与该成员国开展进一步磋商和谈判的方式加以解决。要么对所协调的条款进行修改和完善,要么采取一些例外条款,允许该成员国暂不执行或暂缓执行有关的协调。在对储蓄利息所得税进行协调时,EU就经历了这样的妥协过程,最终规定在过渡期内,比利时、卢森堡和奥地利可以不进行有关储蓄所得的信息交换,并对储蓄所得征收预提税(国家税务总局,2006)。

### 2、欧盟区域税收协调的模式

按照税收的协调程度,在长期实践中形成并具有发展前景的基本协调模式有三种:税收协定模式、趋同模式和一体化模式。根据EU目前的税收协调程度,它所采用的税收协调模式主要是趋同模式。

作为RTA进程中的“排头兵”,EU旨在建立超国界共同市场的一体化目标,而该目标的实现必然

\* 本文研究受到湖北省科技厅攻关课题(项目批准号:2006AA412C04)、教育部2005年度人文社科规划基金项目(项目批准号:05JA790094)和湖北省高等学校人文社会科学重点研究基地WTO与湖北发展研究中心研究项目(项目批准号:W200611)的资助。

以协调成员国之间的税收政策,建立包括关税、间接税和直接税等在内的共同税收制度为基础。因为,只有这样,才可能消除要素自由流动的税收障碍。在其前身 EC 成立之后,它就开始踏上了税收协调的历程。从关税同盟的建立到以增值税和消费税为主的间接税的协调,一直到 1990 年以来有关直接税的协调,EU 成员国之间税收政策和制度的协调达到了较高的程度。与税收协定模式仅局限于维持各国税制差别的现状不同,EU 的税收协调是根据各成员国的协商意见,以指令的形式建议各成员国采纳实施,以规范和实现征收某些相同的税种(如增值税),使其在税率和计税方法等方面大致接近,甚至实行大致相似的税收政策,并且已经初步构成一种超国家的税收制度的雏形,这对于成员国经济乃至整个 EU 经济都产生了十分积极的影响。

虽然目前 EU 的税收协调进程持续而艰难,特别是对现代国家进行宏观调控和社会再分配的得力工具——所得税政策的协调,要使各国完全让渡所得税政策制定的自主权,在短期内恐怕很难有所作为。但是,无论如何,随着 EU 区域化进程的加快,趋同模式作为一种较为充分的税收协调或合作模式,必将显示出更大的生命力。

### 3. 欧盟区域税收协调的主要措施

#### (1) 关税的协调

众所周知,关税同盟是 EU 的重要基石之一,同时也是税收一体化的起点。为了建立关税同盟,EC 从 1958 年开始协调成员国的对内、对外关税。1973 年,EC 的成员国建立起关税同盟,即拆除各成员国之间的一切关税壁垒,对非成员国实行统一的对外关税。一般而言,对内关税的协调难度较小。但是对外一致关税的协调则有一定的难度,尤其是在各成员经济发展水平参差不齐、需要关税保护的程度高低不一的情况下,为了兼顾各国的利益,共同对外的关税税率就更难确定。在实践中,共同对外关税税率的必须确定,EC 在这一领域积累了很多经验。考虑到不同成员对共同对外关税税率的要求,EC 决定共同体各项商品的共同对外关税税率,以共同体内四大关税区(原联邦德国、荷比卢关税同盟、法国、意大利)1957 年 1 月 1 日使用的实际关税税率为基础,按算术平均办法计算确定。另外为防止各国关税税率调整过快,对共同对外税率也

采取了分步到位的办法(朱青,2001)。

关税同盟建立以后,各成员国产品在 EC 内部不再受到关税的影响,而增值税和消费税等间接税就成为影响价格的重要因素。不协调的间接税政策直接影响到资源的配置,因此间接税的协调就成为税收协调中的又一个重点。

#### (2) 间接税的协调

对于间接税,从 EU 的实践来看,EU 各国所做的努力是:在维持众多产品的税收差别、对成本进行合理控制和各成员国间进行一定程度的税收合作的基础上,求得某种平衡和协调。在间接税方面,EU 协调的重点是增值税,EU 的增值税协调大致经历了税制协调、税收原则协调和税率协调这三个阶段。

增值税在欧盟的引入过程,同时也是欧盟间接税协调进程的开始。1962 年 EC 提出实行增值税建议,在 1968 至 1973 年的 5 年内,EC 增值税统一推行工作基本完成。1977 年 5 月 EC 发布了增值税第六号指令,要求各国从 1978 年起开始逐步协调增值税征收办法。在统一实行增值税后,EC 成员国对征收原则进行了协调。最初,各国采用了目的地原则。1987 年,EC 委员会提出应拆除成员国的财政边界,取消边界税收调整,实施原产地原则。为此,EU 于 1991 年 12 月通过并引入了过渡性机制,并计划用 5 年时间实现由目的地原则向完全的原产地原则的转变。但时至今日,这个问题仍未彻底解决。在协调增值税征收原则的同时,EU 一直致力于增值税税率的协调,而税率协调是增值税协调中最敏感也是最困难的问题。1992 年,欧洲部长理事会各成员国勉强通过增值税最低标准税率不低于 15%的提议。1995 年,欧洲部长理事会又提出各成员国增值税税率最高不高于 25%的提议(樊丽明、常世旺,2005)。尽管实际上各成员国的最高增值税税率都未高于 25%,但由于每一个国家都把税率、税基的确定作为税收主权中最敏感的部分,不愿出让,因此,该提议几乎遭到了所有成员国的反对,至今仍未通过。

#### (3) 直接税的协调

欧洲货币联盟建成以后,EU 内部取消了外汇管制,资本、技术、人员、商品和企业更加具有流动性,“单一保障”制度使得一家公司能方便地在 EU

各成员国建立分公司。在国际清算银行的领导下, 银行偿债能力规定也非常规范。而在此之前, 一国的资本投资一般要考虑外汇、金融和税收等诸多方面的问题。随着欧洲货币联盟的建成, 税收逐渐成为影响因素中最突出的一个, 加强直接税的协调也就显得日益重要。

在直接税协调方面, 1990年7月, EU理事会公布了与公司税相关的两个指令(《合并指令》和《母子公司指令》) 和一个公约(《仲裁公约》)。1997年10月, EU委员会向EU经济与金融委员会转发了《税收一揽子计划》的报告, 该报告的提出主要有两个目的: 一是通过对直接税的协调以阻止税基侵蚀行为的不断发生; 二是通过避免双重征税的办法消除阻碍内部市场正常运转的税收壁垒。然而, 尽管EU委员会就减轻公司税领域的国际双重征税问题取得了一些成绩, 但是由于各成员国公司所得税最低税率和税基的协调一致问题, 目前仍未取得任何实质性进展。

当然, 税收的协调并不意味着所有的税收完全一样, 这既没有必要, 而且在实际操作中也不可能实现。由于EU各国税收总体水平和税收结构都存在较大的差别, 因此协调过程不是各成员国税制向一个EU统一的税收制度接近或趋同的简单过程, 这注定了EU税收协调的长期性。如果在对某些税种进行协调时必须对成员国的税收结构进行较大改变, 应该让每个成员国有机会对本国的税收制度进行调整, 使之与所要达到的目标相一致。

#### 4. 欧洲法院在EU区域税收协调中的作用

伴随着经济一体化的进程, 制度和决策过程也逐步发展成某种形式的不断增长的政治一体化。EU政策制定主要依赖于包括EU理事会、委员会、欧洲议会、欧洲中央银行和欧洲法院这五大机构。而欧洲法院是唯一被授予管辖权和责任的实体, 在EU的一体化进程中, 欧洲法院以特殊的方式在区域内发挥着影响。在EU的税收协调中, 欧洲法院起到了不可低估的推动作用。欧洲法院对EU税收协调所起的作用主要体现在两大方面:

(1) 通过判例确立了欧盟法的直接效力原则和最高效力原则

直接效力原则是指共同体法律规范能够直接为个人创设权利和义务, 个人可以在国内法院直接

援引欧盟法来主张权利或请求救济。这种直接效力原则极大地便利了欧共体各机构所制定的规则、决定和指令在欧盟各国的适用, 为欧洲统一大市场的建立提供了重要的制度保证。在共同体条约中找不到直接效力原则的依据, 这是因为, 该原则所规范的是国家行为, 所设定的是国家的权利和义务, 这一原则是通过欧洲法院判例确定的。

最高效力原则是指共同体法的效力优于共同体成员国的国内法。欧洲法院认为, 成员国不能通过国内法来改变共同体法, 共同体法的最高效力是无条件的和绝对的。共同体条约、二级立法(如指令、决定等)、共同体法的一般原则、共同体与第三方签订的国际协定, 不论它们是否有直接效力, 都优先于成员国国内法而适用。欧洲法院所确立的这两个基本原则, 为EU进行税收协调奠定了必要的法律基础。

(2) 在关税和所得税协调方面起着不可估量的作用

EU关税协调的依据主要是共同体条约第23条和第25条。第23条规定建立关税同盟, 并适用于所有货物。第25条强调“禁止在成员国之间征收进口关税和与关税具有相同作用的捐税。这种禁止也应适用于具有财政性质的关税。”这里的“货物”、“关税”以及“捐税”的具体含义是由法院通过判例予以明确的(翟继光, 2003)。在禁止征收关税或类似税收问题上, 也存在例外, 包括成员国为进口国提供服务而就此收费; 作为成员国国内法的一般制度, 对进口产品和国产品基于相同的标准都征收的税费; 履行共同体法所施加的检验义务而就此征收的税费(张智勇, 2002)。

欧洲法院在所得税领域的协调方面所起的作用更加明显。由于共同体条约缺乏协调成员国税法的直接和具体的规定, 因此欧洲法院就借助于共同体条约关于服务、人员和资本自由流动的规定和原则来消除成员国内直接税法对共同市场的阻碍, 其核心在于消除对成员国国民国籍的歧视(张智勇, 2002)。

#### 二、对中国—东盟自由贸易区构建的启示

建立中国—东盟自由贸易区的构想起源于



2000年在新加坡举行的东盟与中国“10+1”会议上。当时由前总理朱镕基提出了构建中国—东盟自由贸易区的设想。2001年11月在文莱举行的东盟与中、日、韩领导人非正式会议上,东盟10国领导人与中国领导人一致同意在10年内建成中国—东盟自由贸易区。时隔一年,2002年11月在柬埔寨首都金边举行的东盟与中、日、韩峰会上,朱镕基与东盟10国领导人签署了《中国与东盟全面经济合作框架协议》,此举标志着“中国—东盟自由贸易区”进程正式开始启动。随着贸易区内的经济、商品、服务、技术和人员频繁的跨国流动和中国与东盟之间联系的密切,贸易区内的税收协调问题不容忽视。如何在中国—东盟自由贸易区框架下建立和完善税收协调制度,加快协调步伐,避免由于各国税收恶性竞争对经济造成的损害等问题的解决就迫在眉睫。

税收协调并不是要求各成员国所有的税收政策和制度都完全一致,而是要对阻碍要素自由流动、扭曲经济发展的税收政策和制度进行协调,因此税收协调是通过消除有害税收竞争来保护适度税收竞争,从而更好地发挥适度税收竞争的积极效应,二者并不矛盾。如前所述,EU的区域税收协调确实在消除有害竞争方面发挥了积极作用,有效地抑制了由于对流动性税基的过度竞争而导致公共品提供不足的问题,同时也避免了由于维持预算而对欠流动性要素提高税率的新的经济扭曲的出现。

参照EU的经验,中国—东盟自由贸易区的税收协调应关注以下几个方面:

### 1、应遵循“平等互利、自主自愿”的基本原则

EU的实践表明,凡是非自主自愿达成一致的最终都无法实行,即使实行也是阳奉阴违或走样变形,区域税收协调必须遵循“平等互利、自主自愿”原则。因此,中国与东盟在税收协调中也应遵循该原则,在税收协调中,要充分考虑到各成员国不同的税收利益要求,尽量抓住共同点使之达成一致。如果各方意见有分歧但分歧不大,可以互相妥协使之达成一致;如果一时无法达成一致的,则暂行搁置,重新协商或等待时机成熟时再行谈判。另外,如果某些成员国迫切要求协调某些税收问题,但又不能达成全体一致的,也可以在同意协调的成员国国内实行双边或多边协定,以求暂时解决。

### 2、现阶段税收协调应采用税收协定的模式

从成员国的经济发展水平来看,中国和东盟各国经济发展水平参差不齐,各国经济总量和人均GDP相差较大。就东盟内部而言,新加坡、文莱(2004年人均GDP为13878.9美元)、马来西亚属经济较发达国家,其次是泰国,其他国家经济发展水平都较落后。

从成员国的税收体制来看,中国和东盟10国的税收体制存在较大的差异。东盟国家中可以区分为两大类型,一是经济相对较发达的印度尼西亚、马来西亚等六个老成员国,这些国家均以所得税为主体,所得税收入占税收总额的比例基本都在50%以上。二是经济相对落后的越南、老挝、柬埔寨和缅甸四个新成员国,这些国家以商品税为主体税,如越南和缅甸的间接税收入占税收总额的69.5%和63.8%,而直接税仅占37.9%和36.2%。东盟六个老成员国虽然都以所得税为主体税,但所得税税率并不高。在商品税方面,东盟六个老成员国不仅开征的税种少,税率也很低。而中国与东盟各国相比,无论是所得税,还是商品税,税率都较高。中国的增值税普通税率为17%,低税率是13%,并且实行的是生产型增值税,而东盟各国增值税税率都没有超过10%(黄绥彪,2004)。

要在一定程度上消除各国税制的差异,就必然会涉及到有关国家税制的变革,从而在一定程度上损害一些国家的税收利益。由于趋同模式对协调或合作的要求较高,难度也较大,一般只能在经济发展水平乃至政治制度等方面差别不大的国家之间实现。因此,在现阶段就中国和东盟的实际情况来看,中国—东盟自由贸易区税收协调应采用税收协定的模式,坚持实事求是、防止冒进的方针,逐步推进中国—东盟自由贸易区的税收协调进程。

### 3、加快关税的协调并适时进行间接税和直接税的协调

在关税协调方面,2001年11月6日,双方达成一致,分别在2010年和2015年之前,中国先后与东盟6个老成员国及4个新成员国实现自由贸易,绝大多数产品实现零税率。2003年6月,中国已与泰国签署了取消关税的协议,从2003年10月1日起,对双方蔬菜和水果贸易实行零关税。2004年10月20日,中国—东盟贸易谈判委员会

在北京就自由贸易区货物贸易协议达成一致,双方自2005年开始全面启动中国—东盟自由贸易区降税进程,双方大部分产品关税将于2010年降至零。

除了关税协调外,中国和东盟也不能忽视间接税和直接税方面的协调。吸取EU的经验教训,中国和东盟在自由贸易区建立初期,就应明确虽然该阶段关税协调是双方税收协调的重点,但是税收政策的协调不应该仅仅局限于关税方面协调,而是应该包括关税、直接税和间接税以及税收征收管理等方面的协调,并应该以法律的形式确定下来,避免今后税收政策协调将面临的缺乏法律依据的困难。

4. 中国法院在税收法治建设进程中的地位与作用应不断完善

欧洲法院在EU税收协调中所发挥的作用表明税收协调并不仅仅是政府及其税务主管当局的事情,各国法院在税收协调中也能起到非常重要的推动作用。欧洲法院之所以能在税收协调中发挥重要的作用,一个非常重要的前提条件就是欧洲各国法院在税法实施中的地位是非常重要的。因此,借鉴欧洲法院在EU税收协调中所发挥的重要作用,对中国而言,就是要从根本上提高中国法院在税法执行、税收司法、税法完善以及税收法治建设进程中的地位与作用。

#### (1) 建立真正的司法审查制度

欧洲法院具有解释法律和监督法律统一实施的职权,有权审查各成员国法律是否违反欧盟法,对于违反欧盟法的成员国法律可以拒绝适用,这是其能在税收协调中发挥重要作用的一个非常重要的原因。中国目前的行政诉讼制度只能对规章及其以下的抽象性文件进行审查,而且只有不予适用的权力而没有撤销的权力。事实上,如果中国法院能够充分利用目前的行政诉讼制度,也能对中国税收法治建设的进程起到一定的推动作用。

#### (2) 设置税务法庭并培养税务法官

税法是专业性和技术性很强的部门法,要正确地处理税务案件需要经过专门的税法训练,而中国目前恰恰缺乏熟知税法的法官。提高法官税法素质的重要途径就是设置税务法庭,培养专门的税务法官。有了专门的税务法庭对税法的立法、执法和守法进行最后的监督,中国税收立法和执法的水平必将不断提高。

#### (3) 完善现有的税收法律法规

高于各成员国的国内法的欧盟法或共同体的存在,是欧洲法院在税收协调中发挥重要作用的另一个条件。而中国的宪法中只有一条涉及到税收的条款,除此之外,中国也没有税收基本法或税法通则,税法领域的法律目前只有四部,《税收征管法》在某种意义上起到了一些税收基本法的作用,但还远远不够。因此,必须通过加快税收立法步伐,为法院的司法审查提供依据,从而推动中国的税法建设和税务行政尽快步入法治化的轨道。

#### 5. 通过东盟秘书处加强中国与东盟税收协调问题的交流

东盟秘书处作为常设机构,主要职能是积极加强与东盟各国的联系,包括促进税收协调工作的开展,进而消除区域内经济流动的阻碍。因此,中国应通过东盟秘书处,加强国内相关科研机构与东盟各国经济界的联系,积极参与中国—东盟跨国税收协调与合作的事项,不断积累经验,为中国—东盟税收协调的发展奠定坚实的基础。

为了更好地实现上述目标,中国应加速国际税收协调人才的培养,健全组织机构,从官方和民间两条渠道全方位参与国际税收对话与协调。以非政府即民间的身份参与中国—东盟税收协调与对话,以便具有较大的灵活性和回旋余地,尤其是涉及一些复杂的、敏感性问题时,更适宜由非政府出面处理和斡旋。

注释:

《罗马条约》第2条指出:“通过建立一个共同市场和逐步推进成员国经济政策的一体化,以此来推动共同体内经济活动的和谐发展、共同体持续和平稳定扩张、内部稳定性的增强、成员国生活水平的提高和更紧密的经济政治联系,这应该成为共同体发展的目标。”第99条也指出成员国间的间接税应趋于一致。感兴趣的读者请参阅Vogiatzoglou(2004)。

税收协定模式是以尊重缔约国各方的税制现状为基础的协调,对比其他模式,具有普遍适用的特点,但协调程度比较低。趋同模式指各有关国家通过某些共同规则或国际惯例的约束作用,使各自的税收制度具有某些相同或相似的特征,并逐步消除各国税制在某些方面的差异。趋同模式是在区域经济集团发展的基础上形成的国际税收合作方式,它是一种多边形式,其协调范围比协定模式更为广泛,既包括对物税的协调,还包括对人税的协调。严格的一体化

模式要求各相关国家的税收制度完全相同,不存在任何差别。税收一体化也是区域税收协调的最高级形式。关于这三种模式的比较分析请参阅吴珏(2004)。

如果按照加权平均,由于原联邦德国、荷比卢关税同盟的进口额大,权数也大,因此加权算术平均数会小于算术平均数。采用算术平均,主要是照顾到法国和意大利的利益。

请参阅 Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to merges, divisions, transfer of assets.

请参阅 Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

该报告主要包括三个部分:《关于营业所得征税的指 导法规》,《关于个人储蓄征税指令的建议》和《关于利息、特 许权使用费跨国流动征税指令的建议》。

关于 EU 公司所得税协调的最新状况报告,可参阅 European Commission(2003)和 Nicodème(2006)。

即《税收征管法》、《外商投资企业和外国企业所得 税法》、《个人所得税法》和《农业税条例》。

《税收征管法》总则中指出,为了加强税收征收管理, 规范税收征收和缴纳行为,保障国家税收收入,保护纳税人的 合法权益,促进经济和社会发展,制定本法。所以《税收征 管法》主要定位于征收管理,和税收基本法还是有一定的差 距的。

#### 参考文献:

Baldwin, Richard E. and P., Krugman (2004), Agglomeration, Integration and Tax Harmonisation, *European Economic Review*, Vol.48(1): pp1- 23.

Brennan, G. and J., Buchanan (1980). *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge University Press.

Brueckner, J. K. (2003), Strategic Interactions among Governments: an Overview of Empirical Studies, *International Regional Science Review*, 26(2): pp175- 188.

Bucovetsky, S. and J.D., Wilson (1991), Tax Competition with Two Tax Instruments, *Regional Science and Urban Economics*, 21: pp333- 350.

Edwards, J. and M., Keen (1996), Tax competition and Leviathan, *European Economic Review*, Vol.40(1): pp113- 134.

European Commission (2003), An internal market without company tax obstacles: achievements, ongoing initiatives and remaining challenges, COM (2003) 726 final.

Géard, M. and J.M., Weiner (2003), Cross-Border

Loss Offset and Formulary Apportionment: How Do They Affect Multijurisdictional Firm Investment Spending and Inter-jurisdictional Tax Competition? CESifo Working Paper, No. 1004.

Gordon, R.H. (1992), Can Capital Income Taxes Survive in Open Economies? *Journal of Finance*, Vol.47(3): pp1159- 1180.

Lee, K. (1997), Tax Competition with Imperfectly Mobile Capital, *Journal of Urban Economics*, Vol.42: pp222- 242.

⑩ Ogura, L.M. (2006), A Note on Tax Competition, Attachment to Home, and Underprovision of Public Goods, *Journal of Urban Economics*, Vol.59: pp252- 258.

⑪ Vogiatzoglou, K.(2004), Tax Competition Versus Fiscal Integration in Europe: A European Perspective, *Economics and Organization*, Vol.2: pp119- 125.

⑫ Wildasin, D.E.(2003), Fiscal Competition in Space and Time, *Journal of Public Economics*, Vol.87: pp2571- 2588.

⑬ 樊丽明、常世旺:“全球区域性税收协调与中国税收政策取向”,《税务研究》2005年第4期。

⑭ 国家税务总局:“区域经济一体化与税收协调”课题组:“欧盟税收协调的理论及经验教训研究”,《经济研究参考》2006年第45期。

⑮ 黄绥彪:“中国—东盟自由贸易区构建的税收协调”,《广西大学学报(哲学社会科学版)》2004年第5期。

⑯ 翟继光:“欧洲法院在国际税收协调中的作用及启示”,《上海财税》2003年第11期。

⑰ 张智勇:《国际税法》,人民法院出版社2002年版。

⑱ 钟晓敏:“论欧盟税收政策的协调”,《世界经济》2002年第2期。

⑲ 朱青:《国际税收》,中国人民大学出版社2001年版。

(作者单位:中南财经政法大学国际商务研究所、厦门大学应用经济学博士后流动站;中南财经政法大学国际商务研究所、工商管理学院;中南财经政法大学国际商务研究所、厦门大学)

责任编辑 陈玉京